

**Risposta n. 449/2022**

**OGGETTO:** Ribaltamento dei costi relativi a servizi di demolizione di una nave -  
Regime IVA - Art. 8-bis, D.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

ALFA (di seguito l'istante) è una società *leader* nella progettazione e realizzazione di ... e nella gestione di complessi servizi di trasporto.

L'Autorità Portuale del mare ... (di seguito la Stazione Appaltante) ha affidato al Contraente Generale BETA (di seguito il Consorzio) il contratto di appalto rubricato "*Hub portuale di ...*" (di seguito il Contratto di appalto).

Il Consorzio ha successivamente costituito una società di scopo, DELTA, avente come unico oggetto sociale il compimento di tutte le prestazioni relative al contratto di affidamento unitario a contraente generale denominato "*Hub Portuale di ...*".

Nell'ambito del Contratto di appalto, ALFA risulta affidataria della variante n. 1 "*Intervento di rimozione e demolizione del relitto della ...*" (cfr. Contratto di affidamento - Allegato 1).

Nello specifico, sono stati commissionati ad ALFA tutti i lavori di "*rimozione e smaltimento del ... - canale ..., Porto di ... a corpo e a misura*". Si tratta, a

titolo indicativo ma non esaustivo, delle seguenti operazioni:

- attività ispettive e di rilievo subacqueo;
- analisi chimico batteriologiche delle acque e dei fondali circostanti il relitto;
- predisposizione e utilizzo del pontone per il carico del relitto;
- pontone per il sollevamento del relitto;
- rimorchiatori;
- rizzaggio conci per trasporto;
- trasporto via mare da ... a ... presso il cantiere autorizzato alla demolizione;
- demolizione presso il cantiere autorizzato;
- presidi antinquinamento;
- taglio del relitto;
- assistenza al sollevamento;
- rimozione parti e materiale non vincolato;
- pulizia fondale interessato dal relitto;
- verifica presenza ordigni bellici;
- campionamento e caratterizzazione del fondale;
- scavo subacqueo e smaltimento materiale estratto;
- allestimento e smobilizzo cantiere;
- recupero miscele oleose;
- recupero idrocarburi;
- bonifica da amianto.

Il Consorzio riconoscerà ad ALFA un compenso omnicomprensivo pari ad euro ..., da corrisponderci a mezzo di contabilizzazione negli stati avanzamento lavori (i.e. SAL).

ALFA dovrà indirizzare tutte le fatture di stato avanzamento lavori a DELTA.

Per lo svolgimento delle complesse fasi operative connesse alla demolizione del

relitto, l'istante si avvale di subappaltatori e subcontraenti.

L'attività commissionata ai subappaltatori riguarda un'intera fase dell'opera, eseguita mediante utilizzo di personale e mezzi del subappaltatore.

A titolo esemplificativo, viene subappaltata la messa in sicurezza del relitto ed il taglio di parti dello stesso, attività svolte in immersione da sommozzatori esperti.

I subappaltatori, a fronte dello stato avanzamento lavori (di seguito SAL), emettono fattura nei confronti di ALFA, con IVA ovvero in regime di non imponibilità, sulla base del servizio fornito. L'istante, a sua volta, rifattura a DELTA (in regime di non imponibilità) il servizio del subappaltatore, senza aggiungere alcun ricarico.

L'attività svolta dai subcontraenti ha ad oggetto, invece, singoli servizi che vengono fatturati (e pagati) direttamente a (da) ALFA, con IVA ovvero in regime di non imponibilità, in base alla tipologia di servizio fornito. A titolo esemplificativo, viene demandata ai subcontraenti il servizio di vigilanza ovvero il noleggio dei *container*.

Quanto sopra rappresentato, l'istante chiede di conoscere se le fatture emesse dai diversi operatori economici debbano scontare il regime di non imponibilità IVA, ai sensi dell'art. 8-*bis*, comma 1, lettera e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ovvero del successivo articolo 9, comma 1, n. 6) del medesimo decreto.

Si tratta, in particolare, di chiarire il regime IVA dei seguenti flussi di fatturazione:

- 1) fatturazione degli stati avanzamento lavori da parte dei subappaltatori nei confronti di ALFA;
- 2) fatturazione dei servizi forniti dai subcontraenti ad ALFA;
- 3) fatturazione degli stati avanzamento lavori da parte di ALFA nei confronti di DELTA.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società ritiene che tutte le fattispecie prospettate rientrino nella previsione di non imponibilità IVA di cui all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *e*) del d.P.R. n. 633 del 1972. Ciò in quanto la diversa disciplina contenuta nella disposizione di cui all'articolo 9, comma 1, n. 6, del medesimo decreto, viceversa, facendo riferimento ai soli servizi prestati nei porti, autoporti e negli altri luoghi espressamente menzionati sembrerebbe poter operare esclusivamente con riferimento a quei servizi prestati entro un ambito territoriale ben definito, ossia solamente ai servizi prestati esattamente nell'area portuale, escludendo tutto ciò che avviene all'esterno di quell'area, ivi incluse le acque (portuali e non).

Più precisamente, ad avviso dell'istante, il beneficio della non imponibilità IVA si renderebbe applicabile non solo al rapporto principale, ma anche ai rapporti intercorrenti con i propri subappaltatori e subcontraenti in quanto propedeutici e funzionali alla realizzazione dell'oggetto principale del Contratto di affidamento (*i.e.* rimozione e demolizione del relitto). In tale ottica, pertanto, sarebbe corretto non assoggettare ad IVA, ai sensi dell'articolo 8-*bis*, non solo le fatture emesse da ALFA nei confronti di DELTA, ma anche quelle ricevute da parte dei propri subappaltatori e subcontraenti. A supporto della soluzione prospettata, l'interpellante rinvia alle risoluzioni n. 356560 del 18 aprile 1986 e n. 37/E del 17 maggio 2010.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il quesito interpretativo oggetto della presente istanza di interpello concerne il corretto trattamento fiscale da riservare, ai fini IVA, alle fatture emesse: i) da ALFA nei confronti di BETA per il "ribaltamento" dei costi sostenuti per le lavorazioni connesse alla demolizione della nave; ii) dai soggetti terzi (*i.e.* subappaltatori e subcontraenti) nei confronti dell'istante per la realizzazione delle singole fasi di lavorazione ovvero dei singoli servizi forniti.

Al riguardo, ai fini della soluzione dei quesiti prospettati, giova preliminarmente osservare quanto segue.

L'articolo 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 - come modificato dall'articolo 8 della legge 15 dicembre 2011, n. 217 (Legge Comunitaria 2010) - per quanto di interesse nel caso di specie, assimila alle cessioni all'esportazione (soggette al regime di non imponibilità IVA):

*"a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50;*

*a-bis) [omissis];*

*b) [omissis];*

*c) [omissis];*

*d) [omissis];*

*e) le prestazioni di servizi, (...), relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis), b) e c) (...), nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a), a-bis) e b);*

*e-bis) [omissis];*

*[omissis]"*.

Il successivo articolo 9, comma 1, n. 6) riconosce il regime di non imponibilità ai *"servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari"*.

Con riferimento all'ambito applicativo del menzionato articolo 8-*bis*, per quanto di interesse in questa sede, si fa presente che, ai fini dell'applicazione del regime di

non imponibilità, il requisito dell'impiego in alto mare è richiesto - in conformità all'articolo 148 della direttiva IVA - per tutte le tipologie di navi menzionate dalla lettera a) della norma, comprese quelle destinate alla demolizione (nonché le unità da diporto utilizzate per fini commerciali).

È, dunque, possibile emettere fatture in regime di non imponibilità IVA, ai sensi dell'art. 8-bis, comma, 1, lett. e) del d.P.R. n. 633 del 1972, a condizione che la nave commerciale destinata alla demolizione sia stata adibita - nell'ultimo anno di utilizzo - alla navigazione in alto mare, avendo effettuato viaggi oltre le dodici miglia marine (previste dalla Convenzione di Montego Bay) in misura superiore al 70 per cento del totale (cfr. risposta ad interpello 8 marzo 2022, n. 97 e relativa rettifica del 17 marzo 2022, n. 120).

Al riguardo, si evidenzia che la norma in esame ha carattere speciale in quanto deroga all'ordinario regime di imponibilità IVA; deve, pertanto, considerarsi esclusa la possibilità di estenderne la portata applicativa a fattispecie diverse da quelle espressamente indicate.

A tal fine, non assumono alcuna rilevanza, ai fini dell'applicazione della norma in questione, particolari requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori ovvero gli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione degli interventi medesimi.

In sede di prassi amministrativa (cfr. risoluzione n. 356560 del 1986 richiamata dalla risoluzione n. 37/E del 2010) è stato chiarito, altresì, che *"la citata disposizione ... (prevede) la non imponibilità sia nei confronti del contratto principale (quello stipulato dal committente con il cantiere o altro assuntore) che di quelli immediatamente derivati (stipulati cioè tra il cantiere o altro assuntore e una o più imprese subcontraenti). L'agevolazione in parola ha assunto carattere meramente oggettivo, giacché il primo comma, lettera e), dell'articolo 8 bis (...) non fa più alcuna menzione dei soggetti che effettuano i lavori ..."*

Ragioni logico-sistematiche inducono a ritenere che tali chiarimenti, sebbene resi con riguardo ai contratti di appalto/subappalto relativi alle operazioni di costruzione di

una nave, siano validi anche in relazione alle altre prestazioni di servizi contemplate dalla lettera *e)* della norma in esame, tra le quali è previsto il servizio di demolizione.

In tale ottica, pertanto, beneficiano del regime di non imponibilità IVA non solo le operazioni principali (ivi compresa la demolizione delle navi) ma anche tutti quegli interventi necessari, come mezzo a fine, alla loro realizzazione (*cf.* risoluzione n. 161/E del 30 luglio 2003).

Più precisamente, devono considerarsi non imponibili ai sensi del menzionato articolo 8-*bis*: i) le attività, ancorchè concesse in subappalto, costituenti fasi autonome all'interno degli interventi richiamati dalla norma, costituendo parte integrante degli stessi; ii) i contratti di risultato, in cui i prestatori sono dotati di autonomia organizzativa.

Relativamente all'ambito applicativo del successivo articolo 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, si ricorda che il regime di non imponibilità IVA è riconosciuto a condizione che gli interventi vengano realizzati in ambito portuale e riflettano direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto. Deve trattarsi, in altri termini, di complessi interventi strutturali da realizzare su impianti già esistenti, aventi come fine immediato il loro funzionamento e la loro manutenzione ovvero il loro ammodernamento, ampliamento e riqualificazione (*cf.* circolare n. 41/E del 21 aprile 2008).

Sono invece escluse le mere forniture di beni e servizi che non danno luogo agli interventi di carattere strutturale espressamente richiamati dalla norma (*cf.* risoluzione n. 247/E del 23 luglio 2002).

La risposta ad interpello n. 501 del 27 ottobre 2020, nel ribadire la portata oggettiva della norma in esame (in linea con la risoluzione n. 118/E del 31 marzo 2008), riconosce l'applicazione del regime di non imponibilità a tutti i servizi direttamente riconducibili al complessivo intervento di manutenzione portuale, ancorchè resi da soggetti diversi (*i.e.* appaltatore/subappaltatori).

Ciò posto, nel caso in esame, nell'ambito del Contratto di appalto rubricato "*Hub*

*portuale di ...* ", la società istante è risultata affidataria della variante n. 1 avente specificatamente ad oggetto l' "*Intervento di rimozione e demolizione del ...*", comprensivo di una serie di operazioni elencate a titolo indicativo e non esaustivo dalla società medesima.

Alla luce degli indirizzi di prassi sopra richiamati, assumendo acriticamente quanto rappresentato dall'istante in ordine alla tipologia di interventi da realizzare per la demolizione del relitto, nonché in ordine alle modalità di esecuzione dell'opera (realizzazione di autonome fasi dell'opera ovvero singoli servizi), si è dell'avviso che, in linea di principio, possa trovare applicazione il regime di non imponibilità di cui al citato articolo 8-*bis*, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 633 del 1972 esclusivamente in relazione ai servizi acquistati da ALFA presso terzi (i.e. subappaltatori) che siano specificamente diretti alla realizzazione di una determinata fase del progetto di demolizione della nave e sempreché ricorrano i presupposti richiesti per l'applicazione di detto regime (*i.e.* requisito della navigazione in alto mare) (cfr. risposta ad interpello 8 marzo 2022, n. 97 e relativa rettifica del 17 marzo 2022, n. 120).

Diversamente, si è del parere che i servizi acquisiti presso terzi (i.e. subcontraenti) che si presentino come singole operazioni che, alla stregua di un qualsivoglia altro fattore produttivo, devono essere coordinate con altre per giungere alla realizzazione di una fase dell'operazione di rimozione/demolizione, siano da assoggettare ad imposta secondo le regole ordinarie.

Al riguardo, si fa presente che, in mancanza di una dettagliata descrizione dei diversi servizi acquistati presso terzi (subappaltatori e subcontraenti) da ALFA spetta, in ogni caso, alla società istante valutare caso per caso se i servizi in questione costituiscano, nei termini anzidetti, semplici fattori produttivi ovvero autonomi servizi resi nell'ambito della realizzazione dell'operazione di demolizione del relitto o se gli stessi possano essere considerati parte integrante una fase autonoma di tale operazione.

Per quanto riguarda i rapporti tra ALFA e DELTA, considerato l'oggetto del contratto in esame, di cui la società istante risulta affidataria, relativo alla variante 1



del Contratto di appalto principale, costituito dalla realizzazione del complessivo "*Intervento di rimozione e smaltimento del ...*", si ritiene che le fatture emesse da ALFA nei confronti di DELTA possano, in linea di principio, essere assoggettate al regime di non imponibilità di cui all'art. 8-*bis*, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 633 del 1972, sempre che ricorrano i presupposti previsti dalla citata disposizione (sopra richiamati), fermo restando che l'individuazione delle tipologie di interventi in concreto realizzati dalla società istante, in esecuzione di detto contratto, richiede un appuramento fattuale non esperibile in sede di interpello.

Rimane impregiudicato, pertanto, il potere di controllo dell'Amministrazione in ordine all'effettivo riscontro delle condizioni cui è subordinato il regime di non imponibilità di cui al citato art. 8-*bis*, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 633 del 1972.

**Firma su delega del  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e  
DIRETTORE CENTRALE ad interim  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**